

OECD 税收协定范本中的避免双重不征税¹

Anna Scapa, Lars A. Henie² 著 邵朱励 译

原载：荷兰 Kluwer Law International 的出版物《国际税收》，2005 年第 33 卷第 6/7 期

一、引言

2004 年在维也纳举行的国际财政协会会议(IFA Congress)指出,《经合组织关于所得和财产的税收协定范本》(以下简称 OECD 范本)仍然不能避免一些双重不征税的情形出现。由此引发了对这么一个问题的热烈讨论,即:解释程序的目的与把避免双重不征税看成是依照 OECD 范本签署的税收协定的目的的可能性之间关系。另外,这些情形的存在也要求对 OECD 范本中包含的、而注释中也建议的避免双重不征税的措施和在实际的税收协定中执行这些措施所导致的后果进行分析。

本文第一部分对正当使用协定而导致的双重不征税和不正当利用协定而导致的双重不征税进行了区分。该部分还谈及与税收协定目的有关的双重不征税的种类和避免双重不征税的措施。

在本文第二部分中,作者大致分析了税收协定目的的作用,指出在什么程度之内,避免双重不征税才会被看成是 OECD 范本或其具体协定规定的目的。作者还论述了把避免双重不征税看成是 OECD 范本及其具体协定规定的目的所可能导致的后果。

在本文第三部分,作者分析了 OECD 范本及其注释为避免双重不征税所采取的措施。根据这些措施是否需要和另一措施配套实施才能避免双重不征税,作者把这些措施分成独立的措施和非独立的措施。另外,作者从税收协定谈判者的角度讨论了执行实际的税收协定的具体措施的主要后果。

二、双重不征税及其分类

1、对协定的正当使用和不正当使用之间的区别

我们应该区别正当使用协定而导致的双重不征税和不正当使用协定而导致的双重不征税。S. van Weeghel 提到,在确定对协定的使用是否构成不正当时,可使用如下的标准:“使用协定的唯一意图是避免在两个缔约国或者其中的一个缔约国被征税,而且必须与两国共同的基本和长远的期望和政策目标相背离,此外也与协定的目的相背离。”²这一定义意味着,税收协定的不当使用包括对协定的滥用,而税收协定的正当使用是不包括对协定的滥用的,因此不能被认为是应受惩罚的或者是有缺陷的。³本文仅限于讨论由于对协定的正当使用而导致的双重不征税。

2、正当使用协定而导致的双重不征税

¹ 本文是作者为完成莱顿大学莱顿国际税收中心国际税收专业的法律硕士学位的学习要求而提交的法律硕士论文。

² 见 S. van Weeghel: 税收协定的不正当使用(特别参照荷兰和美国的相关协定)(Kluwer Law International, 海牙, 1998), 第 258 页。

³ Jaroslav Dado: 《捷克共和国对双重不征税的避免》, 出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》(Linde Verlag, 维也纳, 2003), 第 54 页。

正当使用协定而导致的双重不征税可能会有许多原因。⁴这些原因可分类如下。

(1) 根据国内法产生的双重免税

双重不征税可能因为两个缔约国都自主决定不对所得征税。这一结果不会因为适用协定而改变，因为协定只能限制缔约国根据国内法确立的税权。这第一种双重不征税的情况不能通过实施税收协定中的任何措施得以解决，只能通过修改缔约国的国内立法得以解决。

(2) 根据税收协定产生的双重免税

双重不征税可能由于适用协定条款而产生。在协定中，缔约国约定双方在根据国内法行使税权时应该受到限制，例如，为了避免经济性的双重征税或者促进情报的交换。⁵

后者的例子可以在法国与葡萄牙签订的协定（1971）第 21 条中找到，该条规定：“以前是一缔约国居民、而后到另一国家以从事最多两年的教学工作为目的的老师或者教授，……所收到的报酬在两国是免税的。”⁶此种类型的双重免税还包括适用税收饶让条款而导致的双重不征税的情况，在工业化国家与发展中国家或经济转型国家签订的税收协定中通常有这类规定。在税收协定中含有这类规定的目的，是将外国投资吸引到发展中国家或经济转型国家。

避免双重不征税不是这类条款的目的，恰恰相反的是，这是缔约国希望达到的结果。因此，这可能与缔约国采取措施避免双重不征税的意图相背离。

(3) 协定规定和国内法的交叉作用

当税收协定规定一国采用免税法、而另一国的国内法也采用免税法时，可能产生双重不征税。这种情况可能在协定签署的时就已经存在，也可能在协定签署之后缔约国国内法修改之时产生。

这种情况下的双重不征税与协定的基础作用即限制按国内法产生的税权是一致的。的确，税收协定不对缔约国施加必须行使其税权的义务；这是缔约国主权范围内的事。这一原则也反映在 OECD 范本第 13 条的注释第 3 段中，该注释指出，如果国内法没有规定一国对资本所得征税，那么此条就不能被解释成给予该国此种征税权。

澳大利亚法院也赞同这一结论，法院指出，双重不征税可能最终“只是”因为其中一国选择不行使协定规定的税权而产生，而各国没有必要完全行使税收协定规定的税权是公认的原则。⁷

如果缔约国想避免这类双重不征税，它们可以在协定中采取措施，比如加入征税义务条款，在另一国根据其国内法不对某类所得征税时，第一国可以行使其税权。

(4) 识别冲突

识别冲突指因缔约国适用不同的协定规定而出现的双重不征税的情况。这些情况可能因下述三种原因而产生：

- ① 国内法的不同；
- ② 对事实的不同解释；
- ③ 对协定规定的不同解释。

这些情况出现时，两国都声称自己没有权利对所涉所得征税，而如果没有识别冲突，两国本来是要对这些所得征税的。这种情况可以通过一定措施避免，如通过对协定条款的共同解释来避免识别冲突，因为这样一来，两个缔约国在适用协定时会对某一术语做相同的定义。

⁴ 双重不征税的原因的分类可参照：Georgios I. Matsos：《希腊对课题 I 的分报告：双重不征税》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international，第 89a 卷（Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004），第 355 页。

⁵ Michael Lang：《对课题 I 的总报告：双重不征税》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international，第 89a 卷（Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004），第 82-83 页。

⁶ Daniel Gutmann：《法国的避免双重不征税》，出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》（Linde Verlag, 维也纳, 2003），第 89-90 页。

⁷ Michael Lennard：《澳大利亚对课题 I 的分报告：双重不征税》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international，第 89a 卷（Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004），第 150 页。

三、避免双重不征税是 OECD 范本的目的

(一) 税收协定上下文的目的

1. 上下文结构

①相关术语

首先,我们来看看在公认的辞典中是如何定义“目的”这个词的。《布莱克法律辞典》⁸对此作了如下定义:“目的(purpose)是指 objective、goal 或 end”。《简明牛津辞典》⁹中也有类似的定义:“目的是做某些事或者使某些事存在的原因。”学者们和缔约各国在谈到协定的目的时,往往使用不同的术语。最经常使用的有: objective,¹⁰ goal,¹¹ object,¹² spirit¹³ 和 aim。¹⁴这些词可能不总具有相同的含义,因此不同的术语可能产生混淆。所以,作者在本文中只使用“purpose”这个词。

②协定的目的和缔约国的意图

《维也纳公约》¹⁵第 31 条采用上下文方法来对协定进行解释。上下文方法强调正文本身是协定解释的基础,解释就是对正文含义的阐释。¹⁶

因此,协定的目的需要从正文本身去找寻。与协定的目的一样,缔约国的意图只有反映在正文中才是恰当的。《维也纳公约》的正式解释第 11 段指出:“必须假定协定的正文是双方意图的真实表达”。

Paul Reuter 用举例的方式来解释上述事项:“如果双方的约定已经记载在文件中,那么双方的意图就会具体反映在正文中。解释是回溯性的,是从正文中去探寻原先的意图”。¹⁷另外,Jan Klabbbers 解释了上下文方法的重要性,他指出:

“在有些情形下,一个人的意图可以‘如白昼一样清晰’。但是,这样的透明度还不足以确切地得知其意图。‘如白昼一样清晰’的表达只在旁观者眼里如此,因此是建立在推理的基础上的。做出这样的推理可能很容易,也可能很复杂,这要取决于能找到什么样的与一个人的意图有关的证据”。¹⁸

以上描述表明,缔约国的意图并非总是和协定的解释有关,而只在它们体现在协定的正文中的情况下才可作为协定的目的。

③税收协定的目的和宗旨

《维也纳公约》第 31 条谈到:“协定应……参照其宗旨(object)和目的(purpose)来解

⁸ Bryan A. Garner 编:《布莱克法律辞典》,袖珍版第 2 版(West Group, St. Paul, 2001)。

⁹ Judy Pearsall 编:《简明牛津辞典》,第 10 版。(牛津大学出版社,牛津,1999)。

¹⁰ Brian J. Arnold 和 Michael J. McIntyre:《国际税收基础》,第二版。(Kluwer Law International, 海牙,2002),第 105 页。

¹¹ Alain Steichen 和 Lionel Noguera:《卢森堡的避免双重不征税》,出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》(Linde Verlag, 维也纳,2003),第 226 页。

¹² 在 1988 年 1 月 25 日签署的《税务征管互助公约》的解释性报告引言的第一段中,术语“object”被用作“purpose”的同义词。解释性报告的正文出自 Kees van Raad:《国际税法和欧共体税法资料》,第 1 卷第 3 版。(国际税收中心,莱顿,2003),第 930 页。

¹³ David Ward:《加拿大关于双重征税协定的解释》,Davies, Ward & Beck (1998 年 7 月 14 日),第 1-24 页,第 2 页。

¹⁴ Michael Edwardes-Ker: 税收协定的解释(重印,都柏林,活页),第 4 章,第 1 页。

¹⁵ 《维也纳条约法公约》于 1969 年 5 月 23 日在维也纳签署,1980 年 1 月 27 日在加入的 35 国内生效。公约的摘要可参见 Van Raad: 上注 13,第 869-875 页。

¹⁶ 见国际法委员会起草的维也纳公约的第一次草案的正式注释第 2 段和第 11 段。该文件可参见 Van Raad: 上注 13,第 876-878 页。

¹⁷ Paul Reuter:《条约法简介》,José Mico 和 Peter Haggenmacher 翻译,第 2 版。(Kegan Paul International, 伦敦,1995),第 96 页)。

¹⁸ Jan Klabbbers:《国际法中条约解释的概念》(Kluwer Law International, 海牙,1996),第 69 页。

释”。由于此条用的是 object 和 purpose，所以有必要阐明是不是两个术语都有独立的含义，或者这两个术语的使用是建立在长期存在的传统之上而不需要区分它们的真正意义。

为了确定术语“object”的可能含义，到一些辞典中去寻找这一术语的含义应该是有用的。《布莱克法律辞典》¹⁹规定的定义如下：“object 是指（1）思想、感情或者行动指向的人或事；（2）希望获得或者达到的事；终点（end）、目标（goal）或者目的（purpose）。”《简明牛津辞典》²⁰规定的含义如下：“object 是指（1）可以看到或者碰到的物；（2）行为或者感情指向的人或物；或（3）目标（goal）或目的（purpose）”。一种可能是，术语“宗旨（object）”和“目的（purpose）”具有相同的含义；另一种可能是，术语“object”指物（人）本身。按照后一种解释，税收协定的“object”就是协定规定所规制的所得和财产。

实际上，对于术语“object”并没有什么统一的解释。甚至，同一个协定可能在两种意义上使用同一术语。1988年1月25日在斯特拉斯堡签署的《税收事务行政互助协定》就是一个例子。²¹该协定的解释报告第1段在谈到协定的目的（aim）时，使用了“object”的第一种含义。而另一方面，在协定第1条在提到协定规定的行政协助的种类时又使用了“object”的第二种含义。

另外，我们还可以看看学者们是怎样使用这些术语的。Vogel 认为，“宗旨（object）和目的（purpose）……是整体的一个表达。在国际判例法中就是这样使用的，好像没有什么合理的解释能把‘宗旨（object）’和‘目的（purpose）’分开”。²²与之相反的是，Van Weeghel 把两个术语做了区分，“object”仅指物本身。因此，他认为，OECD 范本第三章和第四章的分配规范“阐明了协定适用的对象（object）”。²³

因此，根据上下文和术语使用的环境，可以给予“object”不同的含义。

2、OECD 范本和其具体协定条款的目的

①OECD 的目的和 OECD 范本的主要目的之间的关系

按照与 OECD 范本有关的 OECD 委员会的建议²⁴和 OECD 范本第1条注释的第7段的描述，双重征税协定的主要目的是通过消除诸如国际法律性的双重征税障碍来促进商品和服务的交换以及资金和人员的自由流动。这是 OECD 主要目的的明确反映，并且在 1960 年 12 月 24 日的《成立经济合作与发展组织的公约》第1条和第2条中作了规定。实际上，根据该公约第2条的规定，OECD 的成员国同意：它们将单独或者联合，尽力减少或者消除商品和服务的交换以及现金支付中的障碍，以保持甚至扩大资金流动的自由化。Brian J. Arnold 表达了这一观点，他认为，税收协定的目的是“通过消除阻碍跨境流动的税收障碍来促进跨境贸易和投资”。²⁵

根据 OECD 范本的主要目的，避免双重不征税可以被看成是促进公平竞争和减少市场扭曲，从而促进商品和服务的交换以及资本和人员的自由流动的一种方式。对此，我们注意到，一些学者认为国际交往中的双重不征税“使得国际交易优于国内交易，从而导致全球（和一个国家）福利的丧失，更不要说税收收入的丧失了。”²⁶

②OECD 范本具体条款的目的

¹⁹ 见 Garner，上注 9。

²⁰ 见 Pearsall，上注 10。

²¹ 见 Van Raad，上注 13，第 918-930 页。

²² Klaus Vogel et al.，《Klaus Vogel 论双重征税协定——对 OECD、UN 和 US 关于对所得和财产避免双重征税的协定范本的评论及德国协定的实践》，第 3 版（Kluwer Law International，海牙，1997），第 37 页。

²³ 见 Van Weeghel，上注 3，第 53 页。

²⁴ OECD 委员会关于所得和财产的税收协定范本的建议于 1997 年 10 月 23 日被采纳。见 Van Raad，上注 13，第 3 页。

²⁵ 见 Arnold 和 McIntyre，上注 11，第 105 页。

²⁶ Richard J. Vann：《所得税的国际方面》，Victor Thuronyi 编：《税法的设计与起草》，第 2 卷（国际货币基金，华盛顿，1998），第 721 页。

学者们普遍认为,²⁷OECD 范本的许多目的反映在其单个条款中。在这些目的中就有避免双重征税、防止避税和逃税、防止税收歧视、情报交换、税收收入的共享、税收争议的解决和减少来源国的过度征税。避免双重不征税很少被认为是 OECD 范本的目的,而只是适用协定而导致的非预期后果。²⁸

3、OECD 范本的主要目的和 UN 范本的目的²⁹

这一部分着重介绍 OECD 范本的目的以及具体协定条款的目的,在此,有必要对 OECD 范本的目的和 UN 范本的目的进行简要比较。

与 OECD 范本目的相似,UN 范本的主要目的是通过消除国际法律性双重征税带来的阻碍来促进商品和服务的交换以及资金和人员的自由流动。这可以从 UN 范本的引言第 2 段看出。该段是这样描述的:

“双边税收协定的一般目标包括全面防止对纳税人的双重征税(无论是直接还是间接),防止税收对国际贸易、投资和技术转移产生的消极影响。”³⁰

但是,与 OECD 范本不同的是,UN 范本强调促进外国投资向发展中国家的大规模流动,从而使得税收也从发达国家向发展中国家转移。³¹这一差异反映了这么一事实,即 OECD 范本是建立在缔约国互惠基础上的,而 UN 范本之所以产生,是因为 OECD 范本可能不能恰当处理协定缔约国之间的关系(即发达国家和发展中国家之间的关系),因为此时可能不存在互惠。³²

普遍认为,这一与 OECD 范本不同的目的在 UN 范本的正文中通过增加来源地国的税权而反映出来。比如,UN 范本第 7 条通过把税权扩展至不是通过其固定基地产生的营业利润(有限引力原则)而增强了来源地国的地位。与之相反的是,OECD 范本第 7 条没有这种规定。

实际上,由发展中国家和发达国家签订的典型协定可能约定含有税收饶让条款,这在一定程度上会促进双重不征税。但是,税收饶让条款的重要性在实践中已经下降。Michael Lang 甚至认为:“一些国家已经放弃了这类利益,而其他国家对在双边税收协定中规定这一条款持保留态度。”³³

(二) OECD 范本及其具体协定条款的目的辨析

在这一部分,作者会阐释避免双重不征税是否是 OECD 范本和其一个或多个具体条款的目的。作者将从以下几个不同的角度分析:

- ◆历史分析;
- ◆OECD 范本文本及其注释及
- ◆合伙企业报告。³⁴

1、历史分析

²⁷ Brian J. Arnold、Jacques Sasseville 和 Eric M. Zolt:《21 世纪税收协定专家研讨会会议记录的总结》,2002 年《国际财政文献会报》,第 57 卷,第 5 期,第 233-247 页。

²⁸ Michael Lang 编:《避免双重不征税》(Linde Verlag, 维也纳, 2003),第 5 页。

²⁹ 该范本指的是 2001 年联合国关于发达国家和发展中国家的双重征税协定范本。

³⁰ Philip Baker:《双重征税协定和国际税法》,第 2 版。(Sweet and Maxwell, 伦敦, 1994),第 11 页。

³¹ 见 UN 范本引言第 1 段。

³² L. Mutén:《工业化国家和发展中国家的双重征税协定》,国际财政协会:《工业化国家和发展中国家的双重征税协定、OECD 和 UN 范本的比较》,第 15 卷(Kluwer, Deventer, 1992),第 3 页。

³³ 见 Lang, 上注 6,第 82 页。

³⁴ 见 1999 年 OECD 合伙企业报告:OECD 税收协定范本在合伙企业中的运用,OECD:国际税收问题(OECD, 巴黎, 1999)。

自 1923 年以来, 签定税收协定时都强调要达到单一税收的目的。单一税收意味着对所得应征一次税, 也只能征一次税。因此, 它排除了双重征税的情形和双重不征税的情形。这一重点在国际联盟《关于双重征税的报告》(1923) 中得到明显反映³⁵, 该报告指出: “理想的解决方法是, 个人的全部所得都应被征税, 但是只应被征一次税, 应该根据其在各个税区中的相关利益来划分义务。”

另外, 1981 年财政事务委员会的《关于税收请求权的恢复的行政互助协定范本》也表明其历史重点是完成单一税收。³⁶

一些学者认为“OECD 倾向于确定协定的新作用——确保所得至少被征收一次税。如在一个缔约国没有被征税, 应在另一个缔约国被征税。³⁷无论如何, 从历史分析中可以得出结论, 避免双重不征税是 OECD 成员国早已关注的焦点。

2、OECD 范本正文及其注释

必须基于《维也纳公约》第 31 条对协定进行解释的上下文方法, 通过分析 OECD 范本的正文 (该正文是由范本注释加以解释的), 来对目的进行阐释。

由于 OECD 范本不是维也纳公约所说的协定, 作者假定, OECD 范本是两个缔约国于 2004 年签定的真实协议, 按照 OECD 范本注释进行解释。

①OECD 范本的标题

OECD 范本的标题是“(A 国) 和 (B 国) 关于所得和财产征税的协定”。标题没有表明 OECD 范本的目的, 因此不能从标题本身得出结论。

但是, 如果把 2003 年 OECD 范本与以前的版本做一比较, 就会发现, 1963 年协定草案和 1977 年协定范本在其标题中或者加入了“避免双重征税”, 或者加入了“防止逃税”。这一变化的原因在注释引文的第 16 段得到解释。解释提到, OECD 范本不只是处理避免双重征税的问题而且还处理其他问题, 例如防止避税和非歧视。因此, 决定协定范本使用比较短的标题, 而不包括这些描述性的词语。

从上可见, 注释提到, 避免双重征税和防止逃税只是 OECD 范本的目的之一。因此, 注释好象还认为, OECD 范本还有其他诸如非歧视之类的目的。

因此, 从标题本身, 我们既不能排除也不能得出结论, 避免双重不征税是 OECD 范本的目的或者是 OECD 范本中某个条款的目的。

②OECD 范本第 1 章——范围的规定

第 1 章是 OECD 范本范围的规定, 包括第 1 条 (人的范围) 和第 2 条 (税种范围)。作者认为, 只有第 1 条可能把避免双重不征税作为其目的之一。

OECD 范本第 1 条划分了有权享受协定利益的人和无权享受协定利益的人的范围。通过分析 OECD 使用的标准来决定谁有权享有协定利益, 就有可能弄清避免双重不征税是否是第 1 条的目的。

第 1 条认为, 只有在一个或两个缔约国中有纳税义务的“人”(“居民”) 才受 OECD 范本规定的保护。

在合伙企业领域, 合伙企业报告认为, 为了避免双重不征税的情形发生, 有必要阐明第 1 条的解释。如果协定授予合伙企业所得某些利益, 使得合伙企业的所得在合伙企业的居住地国和合伙人的居住地国都不被征税, 那么问题就会出现。对第 1 条的注释在 2000 年得

³⁵ 见 Van Weeghel, 上注 3, 第 28 页。

³⁶ 见 Van Raad, 上注 13, 第 930 页。

³⁷ 见 Adolfo J. Martín Jiménez: 《2003 年 OECD 范本注释的修订本对不正当使用税收协定的规定: OECD 范本注释影响力下降的一个案例?》, 2004 年《国际财政文献会报》, 第 58 卷, 第 1 期, 第 17-30 页, 第 18 页。

以修订³⁸，其中囊括了一些合伙企业报告的结论。

第1条的注释第6.5段采纳了合伙企业的结论之一，该段规定，当合伙企业在其设立地被看成是税收直流企业，而按照合伙人居住地国的税法，合伙企业所得没有被分配给合伙人时，来源地国就没有义务给予协定利益（可以对所得无限征税）。

第1条注释采用的方法表明，避免对合伙企业所得的双重不征税是该条款的一个目的。就此，人们可以得出结论，避免双重不征税是OECD范本第1条的目的。

③OECD 范本第2章——定义

第2章是OECD范本的定义规定。这些规定包括第3条（一般定义）、第4条（居民）和第5条（常设机构）。就此章而言，只有第4条可能会将防止双重不征税当做其目的之一。

OECD范本第4条定义了被看成是一缔约国居民、因此有权享有协定利益的人的一般标准。

这个一般标准是，这个人必须“负有纳税义务”，即这个人在一缔约国内必须就其全球所得纳税，因为他与该国有个人联系。这个个人联系可以是居所、住所、实际管理机构所在地或者任何具有类似特征的标准。

要重点注意的是术语“负有纳税义务”只要求对全球所得负有抽象的纳税义务。因此，所得的某些组成部分是否免税，或者是否没有实际被征税（如由于个人补贴或者损失而导致的未被实际征税）并不重要³⁹。“负有纳税义务”的要求应该和缔约国在具体的协定条款中采取的征税义务的要求区别开来，因为后者要求为获得协定利益而对所得的实际纳税义务。

以上所描述的一般标准在税收直流合伙企业中可能会导致双重不征税的情形。为了避免这一结果，2000年在对OECD范本进行修订时在第4条的注释中加入了第8.4段，对“负有纳税义务”做了新的解释。这一新的解释表明，如果所得来源于税收直流合伙企业，合伙人在其中一个缔约国就其全球所得纳税是不够的；合伙人另外还必须负有对具体的合伙企业所得纳税的义务。从这一新的解释中，作者得出结论，避免双重不征税是第4条的目的之一。

④OECD 范本第三章和第四章——分配规范

第6条和第22条是分配规范，就特定种类的所得、财产收益或财产在两缔约国间分配税收。作者认为第8、10、11、12、13、15、17和21条可能会把避免双重不征税作为目的之一。

*OECD 范本第8、13、15和21条。*这些条款的文字和注释好象都没表明这些条款把避免双重不征税作为其目的之一。这一观点有如下事实支持：注释⁴⁰建议，应由愿意避免双重征税的各国自己制定备选条款。

*OECD 范本第10、11条和第12条。*从第1条注释的第10段中可以看出，在第10、11和12条加入受益所有人的概念的原因是为了防止避税，而不是反对由于对OECD范本的正当使用而导致的双重不征税。因此，受益所有人的概念是承认防止避税是这些条款的目的，而没有承认由于对OECD范本的正当使用而导致的双重不征税是这些条款的目的。

*OECD 范本第17条。*作者认为，第17条和对该条的注释都不表明避免双重不征税是这些条款的目的之一。相反，第1条注释的第10段表明，防止避税是OECD范本第17条的主要目的。

³⁸ 在名为《2000年税收协定范本的更新》的报告中，对注释进行了修订，该报告于2000年4月29日被OECD财政事务委员会采纳。

³⁹ Paolo Conci 和 Siegfried Mayr:《意大利对课题I的分报告：双重不征税》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international，第89a卷（Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004），第467页。

⁴⁰ 见OECD范本第3条的注释第3段，第13条的注释第21段和第28.8段，第15条的注释第9段和第21条的注释第3段。

这也可以从第 17 条注释的第 12 段的文字中看出。第 17 条把主要的税权赋予来源地国，即使来源地国不打算行使其对该类所得的征税权，居住地国免税法的适用也会排除该国对此类所得的征税。

另外，第 17 条注释的第 12 段提到，如果缔约国想防止由采用此条款而导致的双重不征税的情形出现，那么可由缔约国采取一些备选方法。

第一种方法是，当居住地国采用免税法而来源地国不根据第 17 条的规定行使其税权的话，那么居住地国可以从免税法转向抵免法。这一方法在 1996 年 12 月 27 日签署的《阿根廷和荷兰关于所得和财产的税收协定》第 25 条第（4）款中被采纳。

第二种方法是，当来源地国不根据此条规定行使税权时，赋予居住地国从属税权。这一方法在 1982 年 8 月签署的《澳大利亚和美国的所得税协定》第 27 条第（2）款中被采纳。

因此，除非缔约国采取两种备选方法中间的一种，OECD 范本第 17 条的文字不是用来防止双重不征税的。⁴¹

⑤OECD 范本第五章——避免双重征税的方法

避免双重征税的方法体现在 OECD 范本的第 23 条。该条有两种备选方式：第 23A 条适用于采用免税法的国家，第 23B 条适用于采用抵免法的国家。

*第 23A 条和第 23B 条的选择。*在签定双边协定时，注释把选择免税法还是抵免法的权利交给了缔约国。缔约国也可以自由选择结合使用这两种方法。⁴²

一些学者得出结论说，如果一国在税收协定中采用免税法，那么该国就接受了在来源地国不被征税的可能性。⁴³而另一方面，作者认为，不应轻易假定，当一国选择抵免法时，所有与双重不征税有关的问题都得到了解决。这在下文中会进一步加以描述。

*OECD 范本第 23A（1）条。*第 23A（1）条规定了居住地国有义务提供免税的情形。该条采取的主要标准是，居住地国应对“按照本协定的规定，可以在缔约国另一方征税时”的所得和财产予以免税。

2000 年对 OECD 范本的最新修订采用了新方法来解释词组“按照本协定的规定，可以在缔约国另一方征税时”与可能产生双重不征税的情形之间的关系。根据新的解释，当来源地国认为 OECD 范本的规定由于国内法的不同规定排除了其对所得的征税时，居住地国应认为，所得项目未按 OECD 范本的规定被征税。因此，居住地国就没有义务对所得项目免税。

关于此，第 23 条注释第 32.6 段提到，这一结果与第 23 条的基本作用是一致的，都是为了消除双重征税。在谈到避免双重征税的目的的适用时，OECD 所持的立场好象是，居住地国没有必要在双重不征税的情形下还提供协定利益如给予免税。OECD 在论述中不将避免双重不征税做为其独立的目的，而只把避免双重征税作为其目的。但是，从注释中的分析又好象可以看出，OECD 也认为避免双重不征税是第 23A（1）条的目的。

*OECD 范本第 23A（4）条。*第 23A（4）条是在 2000 年的 OECD 范本中出现的。该条认为，当来源地国适用 OECD 范本的规定对所得予以免税或者适用第 10 条第 2 段或第 11 条的规定对这类所得免税时，居住地国就解除了提供免税的义务。

根据第 23A（4）条的注释第 56.1 段的规定，该段的目的是避免由居住地国和来源地国的识别冲突（该冲突是由于对案件事实的不同解释或者对 OECD 范本规定的不同解释而导

⁴¹ Alexander Rust 认为，第 17 条的注释建议的转换条款支持了避免双重不征税是 OECD 范本的一个目的的观点。但是，由于注释中的转换条款是对缔约国在协定条款中采取替代性文字的建议，作者认为，注释不支持避免双重不征税是第 17 条的一个目的。见 Alexander Rust:《德国的避免双重不征税》。Michael Lang 编：《避免双重不征税》（Linde, Verlag, 维也纳，2003），第 111 页。

⁴² 第 23A、B 条的注释第 28 段。

⁴³ 见 Van Weeghel，上注 3，第 106 页。

致的)而引起的双重不征税。

如果把第 23A (1) 条和第 23A (4) 条做一比较,我们可以得出结论,OECD 选择了两种不同的方法来规制双重不征税的情形。就因国内法不同而产生的识别冲突而言(第 23A (1) 条),避免双重征税是其目的,该目的决定了居住地国没有义务采取避免双重征税的措施的情形。另一方面,就因对事实的不同解释或者对 OECD 范本规定的不同解释引起的识别冲突而言,OECD 认为,避免双重不征税是 OECD 范本的一个独立目的,这一目的的适用要求对居住地国有义务采取避免双重征税措施的场合进行限制。

基于此,作者可从 OECD 范本的正文和其注释中推论出,避免双重不征税是第 23A (4) 条的一个目的。

*OECD 范本第 23B 条。*一些学者认为,税收协定中抵免法而不是免税法的引入可以证明,避免双重不征税是其目的。⁴⁴但是,必须看到,第 23B 条的注释第 59 段认为,根据协定的规定,抵免法只适用于所得在来源地国“可以被征税”的情形。

术语“可以被征税”排除了将税权排他性地分配给一个缔约国的协定规定(完全的分配规范)。如果排他性的税权被分配给居住地国(如第 12 条或第 18 条),第 23B 条就不会适用,如果由于缺乏国内法的规定或者存在识别冲突,居住地国因此不对所得予以征税的话,就会产生双重不征税。同样,如果排他性的税权被分配给来源地国(如第 8 条或第 13 (3) 条),第 23B 条就不会适用,如果由于缺乏国内法规定或者存在识别冲突,来源地国因此不对所得征税的话,就会产生双重不征税。

当缔约国在税收协定中采用抵免法时,双重不征税现象不仅仅会在上述情况下产生。例如,当协定规定所得可以在来源地国纳税时,如果居住地国和来源地国由于国内法的规定都不对所得予以征税,也会产生双重不征税。在协定签署后,如果居住地国的国内法改变,就会产生这种情况。

就作者看来,上述事实表明,不能把避免双重不征税看成是第 23B 条的一个目的。OECD 决定给予缔约国采用抵免法的机会不是基于抵免法会防止双重不征税的事实,而是可以被看成是缔约国有机会选择避免双重征税的方法,而在不同国家的国内税收政策和单边避免双重征税的措施中,这些方法本来就是存在的。

*OECD 范本第 23A (2) 条。*第 23A (2) 条适用于普遍采用免税法的国家。该条规定,按照 OECD 范本第 10 条和第 11 条的规定,股息和利息所得可以在缔约国另一方征税时,前一缔约国对这类所得采取避免双重征税的措施时,可从免税法转向抵免法。

从第 23 条的注释第 47 段可以看出,在 OECD 范本中加入该条的原因是,当所得在来源地国仅被部分征税时,避免居住地国完全放弃对相关所得的税权的情况出现。如果没有这个选择,适用免税法就会导致对股息和利息所得的部分双重不征税。

基于上述原因,我们可以推知,第 23A (2) 条及其注释表明,这一规定的目的是避免部分双重不征税。

避免双重征税的方法和避免双重不征税方法的比较

有趣的是,在因国内法的不同而产生识别冲突的情况下,OECD 对第 23A (1) 条的新的解释对双重征税和双重不征税采取了类似的方法进行规制。但是,对于因对事实的不同解释或者因对 OECD 范本的规定的不同解释而产生的识别冲突,对双重征税采用的规制方法和双重不征税采用的规制方法是有着很大不同的。在前一种情形之下,第 23 条注释的第 32.5 段建议使用相互协商程序,而在后一种情形下,OECD 认为,居住地国没有义务根据第 23A (1) 和 (4) 条采取避免双重征税的措施。

因此,为避免双重不征税而采用的方法是为了确保对所得的单一征税,所以为避免双

⁴⁴ Marjaana Helminen:《芬兰对课题 I 的分报告:双重不征税》,见国际财政协会, *Cahiers de droit fiscal international*, 第 89a 卷 (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004), 第 292 页。

重征税而采取的措施就不能有效地解决这种情况，只会和相互协商程序一起给纳税人增加不确定性。的确，相互协商程序是有缺陷的，比如缔约国没有必须达成解决方法的义务。

⑥OECD 范本第六章——特别规定

从第 24 条到第 29 条是特别规定。作者认为，只有第 25 条会把避免双重不征税作为其目的之一。

第 25 条规定了三种类型的相互协商程序。第一种程序由纳税人提起，只限于 OECD 范本没有规定纳税人有纳税义务的情形。第二种程序是用来解决对 OECD 范本的解释和适用而导致的任何困难或疑问。第三种程序是在协定没有规定的情况下对双重征税的消除。

从三种程序的范围来看，作者推知，只有第二种程序可以被用来解决因协定的正当使用而引起的双重不征税的情形。

第 25（3）条中的第二种程序可以被看成是起着“伞状作用”，因为可以被用来解决因 OECD 范本的解释和应用而导致的所有类型的困难或疑问。其中，也有因正当使用 OECD 范本而导致的双重不征税的情形。因此，从相互协商程序可以适用于这种情况的程度来看，我们可以把双重不征税看成是第 25 条的目的。

3、合伙企业报告

合伙企业报告的几个建议被随后 2000 年修订的 OECD 范本注释采纳。本章只涉及合伙企业报告中与双重不征税有关的陈述，这些陈述没有明确反映在注释中。

合伙企业报告第 52 段谈到，OECD 范本的基本目的之一是防止双重不征税。财政事务委员会好象要用这一目的来解释 OECD 范本，以预防某些双重不征税的情况出现。

合伙企业报告的第 54 段谈到了其中一种解释，这一解释与 OECD 范本第 10、11、12 条对受益所有人的要求有关。财政事务委员会指出，按照这种方法，所得的接受者必须是与该所得有联系的纳税人，才能看成是所得的受益所有人。但是，这些条款中没有一条规定，为了获得协定利益，必须由受益所有人来纳税。实际上，注释明确提到，缔约国可以通过双边协商来解决这一问题。⁴⁵

因此，受益所有人必须是与所得有关的纳税人这一要求并不包括在受益所有权要求的通常含义中。从上可知，作者认为这一建议不是对 OECD 范本的永久和经常的解释，因此不能被用来决定 OECD 范本的目的和其具体规定的目的。就此而言，注意瑞典的分报告人对此事所做的结论是有趣的：

“合伙企业报告建议的备选方法因此很难与 OECD 注释和 1987 年的导管公司报告相一致，它明确表明，术语“受益所有人”是为了对付协定滥用制度的，不仅仅是为了确保所得包含在接受者的税基中。”⁴⁶

（三）确定双重不征税是 OECD 范本的目的之一的后果

1、协定和其具体条款的目的

维也纳协定第 31（1）条规定了解释协定的主要方法，即术语的通常含义、协定的上下文、其宗旨和目的及诚信。在单个个案中必须综合采纳本条中提到的所有这些解释方法，它们都具有强制性的特点，在它们之间划分法律位阶是不合适的。⁴⁷

该条只提到“协定”和“其目的”。因此，它指的是把协定看成是一个整体的目的，而不是协定具体条款的单一目的。这就出现了如下问题，即具体协定条款的目的是否也是对税

⁴⁵ 见第 10 条的注释第 20 段，第 11 条注释的第 10 段，第 12 条注释的第 6 段。

⁴⁶ Robert J. Danon 和 Hugues Salome:《瑞典的避免双重不征税》，出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》（Linde Verlag，维也纳，2003），第 406 页。

⁴⁷ 见维也纳公约的正式解释第 9 段。

收协定进行解释的一个相关因素。

由于维也纳公约只是原则性的规定，而没有具体列明解释规则，公约不排除把单个协定条款的目的看成是一个相关因素。

根据 Vogel 和 Prokisch 的观点，第 31（1）条不排除从功能性角度来分析单个规定的正文，即要考虑其目的，只要可以从具体规则的含义中推知其目的即可。⁴⁸

Avery Jones 提到的类似观点认为，在英国，国内法院把具体规定的宗旨和目的和协定作为一个整体的宗旨和目的是同时考虑的。⁴⁹

OECD 范本第 20 条就是这类协定条款，其具体目的也反映在协定的主要目的中。本条规定，学生或者企业学徒收到的、来源于该学生或学徒的所在国以外的款项，该国不应征税。

根据该条的文字，有合理的理由得出结论，其目的是通过消除对此类活动的税收障碍来促进某类人的自由流动，因此，该条的具体目的也是 OECD 范本的主要目的的直接反映。

总而言之，作者认为，协定的主要目的和单个协定条款的目的都与协定的解释相关。

2、在解释协定时有必要进行自由解释

税收协定作为两国的国际协定，其使用的语言通常比国内税法中使用的语言要更为普遍和常用。的确，税收协定的用词通常不够精确，在协定的解释过程中提供了更大的灵活性。Graham Hill 法官提到了这种不同的原因：

“首先，双重征税协定经常在两个法律制度差别很大、法律机构差别很大、法律用词差别很大的国家间协商。第二，国际协定，特别是双边协定，是参照各国的政治规范协商制定的，肯定是妥协的产物。”⁵⁰

在承认这些不同的基础上，学者们提出如下观点：“与一般的税法相反的是，为了达到协定的目的，必须对税收协定进行自由解释。”⁵¹这一自由解释在有效性原则中有所反映，该原则体现在维也纳公约的正式评论第 6 段，其拉丁原文是：ut res magis valeat quam pereat。从这一原则得出，“当协定有两种解释时，其中一种能够使协定有恰当的影响，而另一种不能时，就应该采用前一种解释。”⁵²

3、正文是目的的适用的一个限制

自由解释意味着，在解释过程中对目的的适用是有余地的。但是，根据上下文方法，解释不能超越协定本身明示的含义或者默示的含义。⁵³这一限制意味着，协定的术语必须被解释成它们应有的含义。这一方法的一种含义是，缔约国必须承担他们在协定中确定使用的文字的后果，即使这些文字与该国的意图相冲突。

国内法院不总是考虑这一限制。例如，在英国，一位法官谈到：“尽管我因此被迫要对协定的语言进行篡改，我所戳的伤口好象没有理由深到超过必需的程度。这个必需的程度就是根据其背后的广泛的政策和其预期的目的来解释第十五条。”⁵⁴

相反，卢森堡税收法院好象承认这一限制，它们认为，不能通过援引避免双重不征税这一目的来填补税收协定中没有预料到的黑洞。在具体的法院判决中，法院阐释如下：

⁴⁸ Klaus Vogel 和 Rainer G. Prokisch:《课题 I 的总报告》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international, 第 1.28a 卷 (Kluwer, Florence, 1993), 第 73 页。

⁴⁹ John F. Avery Jones:《英国对课题 I 的分报告：双重征税协定的解释》，见国际财政协会，Cahiers de droit fiscal international, 第 1.28a 卷 (Kluwer, Florence, 1993), 第 602 页。

⁵⁰ Graham Hill:《双重征税协定的解释——澳大利亚的经验》，《国际财政文献会报》2003，第 57 卷，8/9 号，第 320-327 页中的第 323 页

⁵¹ 见 Ward: 上注 14，第 2 页。

⁵² 见维也纳公约的正式解释第 6 段。

⁵³ 见 Edwards-Ker, 上注 15，第 6 章，第 2 页。

⁵⁴ 见 Edwards-Ker, 上注 15，第 6 章，第 5-6 页。

“税收协定中税权的分配，作为一个一般原则，是最后的分配，如果法国没有行使其征税权，卢森堡也不能保留税权，……税收协定的公平性必须源于协定的具体条款，而不是有疑问的不明确的避免双重免税的意图。”⁵⁵

因此，作者推知，在解释过程中，上下文方法对协定目的的作用做了一些限制。目的不能被用来修改协定术语的明确含义。

4、上下文方法和合法性原则的交叉作用

合法性原则意味着，对税款的征收必须有一个确定的法律依据。⁵⁶从这一原则中，我们可以推断出，对税款的征收的所有要求必须包含在正文本身。在国际层面，这一原则与维也纳公约的上下文方法原则是有联系的。这一联系意味着，在两个原则中，双方的权利义务必须源于正文本身。

这也可源于国际法中的“约定必须遵守”的原则，因为协定是两国的协议，需要以一种与其文字相一致的方式来兑现和运用。

因此，如果协定中的规定限制了某一缔约国的税权，该国就不能征税，禁止其使用协定的正文没有明确反映出的其它方法来绕过这一限制。一国恢复其税权的可能性必须由协定本身来决定，不能通过对正文的扩大解释，或者通过实施新的国内立法来达到。这些有时经常被一些缔约国采用的方法将在下文中讨论。

①对协定术语的广义解释

广义解释的例子可通过一个加拿大法院的判决反映出来，为了与缔约国的意图一致，法院对术语“退休金”做了广义解释：

“我认为，加拿大与法国的协定第2条使用的退休金一词，就支付给其税收住所其他缔约国的人的私人退休金而言，应该被给予一个比词典的含义更广义的解释，这一广义的解释包括可以被归类为《所得税法》中使用的“退職金或者退休金利益”的支付。”⁵⁷

②国内法对协定的修改

与运用外国国内法的方法类似的是，一国不能通过实施新的国内立法而单边修改协定。这一行为与《维也纳公约》第27条的规定也是相违背的。该公约规定，缔约国不能援引国内法的规定作为不履行协定的理由。希腊的分报告人也承认这一原则，他认为，一国可以“从其国内法中找到其可以征税的规定，但是这是违反税收协定的，是‘推翻协定’。”⁵⁸

5、对协定正文进行修改的必要性

从上可知，我们可以推知，不管是协定的主要目的还是具体协定条款的目的，都不能使缔约国对运用协定正文而产生的非预期的结果置之不理。为了解决这一问题，缔约国必须修改协定的正文，或者，在某些情形下，修改其国内税法。

例如为了避免双重不征税的情形出现，芬兰修改了《芬兰所得税法》第77条的劳务所得的六个月的免税规则。免税法现在只适用于在没有签署税收协定来防止与来源地有关的所得的征税的情形。⁵⁹

⁵⁵ Alain Steichen 和 Jean-Pierre Winandy:《卢森堡对课题 I 的分报告: 双重不征税》，见国际财政协会, Cahiers de droit fiscal international, 第 89a 卷 (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004), 第 519 页。

⁵⁶ Frans Vanistendael:《税收的法律框架》，出自 Victor Thuronyi 编写的《税法的设计与起草》，第 1 卷 (国际货币基金, 华盛顿, 1998), 第 60 页。

⁵⁷ 见 Edwards-Ker, 上注 15, 第 11 章, 第 6 页。

⁵⁸ 见 Matsos, 上注 5, 第 358 页。

⁵⁹ 见 Helminen, 上注 45, 第 290-291 页。

6、结论

在过去，国际税收领域越来越多争论的焦点集中在避免双重不征税是不是 OECD 范本或其条款的一个目的上。上述分析表明，把处理双重不征税问题当作目的的贡献是有限的。就此而言，作者有这么一种感觉，即讨论避免双重不征税是其目的的问题有点小题大做。

四、避免双重不征税的措施

（一）措施的概念性结构及其分类

1、术语“措施”的定义

根据《美英朗曼词典》⁶⁰的规定，措施是“打算处理问题的正式行动”。基于上述定义，术语措施在本文中被用来作为两个缔约国打算防止或者解决因对协定的正当使用而导致的双重不征税而采取的任何双边行动。

OECD 范本及其注释没有以通常方式来对术语“措施”进行定义，但是 OECD 范本第 18、23、25 条的注释提到了这一术语。⁶¹

2、措施的分类

根据不同的标准，措施可以被分成不同的种类。在这一分节中，作者仅指出两种划分措施的方式；但是，这并不排除其他可能的分类。

一种对措施的分类是：防止双重不征税的措施（即确保双重不征税不出现的措施）和当双重不征税已经出现时的解决措施。

用来防止双重不征税的措施的一个例子是根据 OECD 范本第 26 条进行的情报交换程序。通过使用情报交换程序，缔约国可以分析出可能的双重不征税的原因，然后对国内法或者税收协定进行必要的修改。

相反，用来解决已经出现的双重不征税的措施的一个例子是征税义务条款。这一措施规定，当另一缔约国不行使协定分配给它的税权时，允许一缔约国收回其税权。

另一种对措施的分类是：非独立措施和独立措施。非独立措施必须和另一措施共同实施才可防止或者解决双重不征税问题。独立措施要求其本身能够防止或者解决双重不征税问题。但是，这种分类并不排除一个非独立措施可以与另一个（独立或非独立）措施结合实施以避免双重不征税问题。例如，相互协商程序可以被看成是一个非独立措施，可以在特定情形下与其他措施（如约束征税条款）结合实施。

独立措施的一个例子是 OECD 范本第 23A（4）条，而非独立措施的一个例子是 OECD 范本第 26 条的情报交换程序。这是因为，情报交换程序与第 23A（4）条不一样，其本身不能解决由于协定的正当使用而产生的双重不征税问题。

就作者看来，防止双重不征税的措施与解决双重不征税的措施之间的区别在理论上是可行的，但是在有些情形下可能很难在这两类措施间划出一条界限。例如，OECD 范本第 23A（1）、（4）条的措施都可以归入这两类。因此，作者不采用这种分类方法，而只将这些措施划分为独立措施和非独立措施。

（二）避免双重不征税的非独立措施

本部分分析的所有措施本身都能够避免双重不征税。作者列出了以下独立措施并进行详细分析：

- ◆ 不按第 23A 条给予免税；
- ◆ 抵免法；

⁶⁰ 见 Addison Wesley Longman:《美英朗曼辞典》（朗曼，纽约，1997）。

⁶¹ 见 1992 年第 18 条的注释第 28 段，2003 年第 23 条的注释第 31 段和第 25 条的注释第 8 段。

- ◆ 征税义务条款；
- ◆ 共同解释；
- ◆ 相互协商程序；
- ◆ 纳税义务。

1.、不按第 23A 条给予免税

对 OECD 范本第 23A (1) 条“根据协定的规定可以征税”的要求的新解释和 OECD 范本第 23A 条新的第四段，可以被看成是为避免由协定的正当使用而导致的双重不征税而采取的措施。

有趣的是，两个措施都已在普遍范围内实施。但是，它们只在与税收直流合伙企业有关的合伙企业报告中得到分析。⁶²与此相比，合伙企业的其他建议已在注释中得到反映，但仅与合伙企业有关。比如，这适用于 OECD 范本第 1 条和第 4 条的注释中对“纳税义务”要求的新解释。

实施的后果

解释问题。就第 23A (1) 条而言，新的解释是否足以成为对这一条款文字的永久解释，学者们还未达成一致意见。⁶³这一不确定性对已签署的以 OECD 范本为蓝本达成的协定有影响，对新的协定也有影响，因为在决定这一措施是否应该规定在协定中时，缔约国必须考虑这一点。

对已签署的协定而言，主要是是否应该采纳新的解释的问题。基于注释的引言第 35 段，我们可以推知，由于新的解释没有构成对 OECD 范本的修改，所以新的解释可以适用于已签署的协定。但是，作者认为，如果根据维也纳公约的规则，注释被看成是一种补充解释方法，那么新的解释就不能适用于已有的协议。⁶⁴因为，根据维也纳公约第 32 条，解释的补充资料只能在第 23 条正文的意义尚属不明或难解时，才能用来确定其正文的含义。

为了增加这一措施的分量，确保法院能遵循新的解释，当来源地国因其国内法规定以一种限制其税权的方式来解释协定，而居住地国以不同的方式来解释协定时，修改协定的文字本身以明确居住地国没有义务给予免税，可能是较好的选择。⁶⁵

对新协定而言，主要是如何处理解释的问题。缔约国可能在协定中加入一个条款，规定注释中对第 23A (1) 条的新解释约束缔约国双方。

最后，对协定谈签者而言，认识到这两种措施不能轻易与 OECD 范本本身的文字割裂也是十分重要的。⁶⁶因此，在双边谈判中，应该考虑的是，在起草第 23A (1)、(4) 条时，能不能通过明确列举居住地国没有义务提供消除双重征税的情形的方法，以使其更加清楚明白。这样的备选条款的文字可能会使协定更易适用于纳税人、税务部门和法院。

政策问题 要考虑的一个重要因素是，对第 23A (1) 的新解释和第 23A 条第 4 段的实施都不能解决由于完全分配规范的适用而导致的双重不征税现象。

有些学者认为这两种措施有局限性。作者要提到的是其中的 Alexander Rust，此人在谈到第 23A (1) 的解释时说：“但是，如果居住地国适用完全分配规范，不对所得征税时，新方法就不能避免双重不征税。”⁶⁷因此，如果缔约国想解决由于完全分配规范而导致的双重

⁶² 《合伙企业报告》第 3 段承认与识别冲突有关的讨论范围很广。但是，《合伙企业报告》只分析了与合伙企业有关的问题。

⁶³ 见 Steichen 和 Winandy, 上注 56, 第 524 页。

⁶⁴ 见 Steichen 和 Winandy, 上注 56, 第 524 页。

⁶⁵ José Manuel Almudí Cid 和 Luz María Ruibal Pereira 和 Fernando Serrano Antón: 《西班牙对课题 I 的分报告: 双重不征税》, 见国际财政协会, Cahiers de droit fiscal international, 第 89a 卷 (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004), 第 642 页。

⁶⁶ 见 Arnold、Sasseville 和 Zolt, 上注 28, 第 243 页。

⁶⁷ Alexander Rust: 《识别冲突的新解决方法有其局限性》, 见《国际财政文献会报》2003, 第 57 卷, 第 2

不征税，他们必须采取另外的措施，如，在协定的具体规定中加入征税义务条款。

征管问题 此部分谈及的措施意味着，居住地国必须调查所得在来源地国未被征税的原因。因此，居住地国就会失去免税法与抵免法相比所具有的一个主要优势。⁶⁸

因此，适用这些措施可能会导致征管问题。处理这些问题的一种方式，至少对来源于缔约国一方而由缔约国另一方居民收取的某些种类的所得，按 OECD 范本第 26 条的规定，达成自动情报交换。⁶⁹

2、抵免法

OECD 范本第 23B 条规定了居住地国采用抵免法做为避免双重征税的措施。抵免法可以被用来解决由协定的正当使用而导致的某些双重不征税。

实施的后果

解释问题 根据第 23B (1) 条的注释第 59 段，对术语“按照该协定的规定可以征税”的新解释也可适用于抵免法。但是，注释中提到的新解释对于双重不征税来说好象是多余的。原因是，根据抵免法，避免双重征税总是把已支付给来源地国的税收限制在较低水平，把从来源国获得的、可归属于居住地国的所得也限制在较低水平。因此，在纳税人未在来源地国纳税的情况下，由于使用了抵免法，所以居住地国不会提供任何避免双重征税的措施。

有趣的是，应该注意到，抵免法下并无与第 23A (4) 条类似的新规定。原因如上所述，由于采用了抵免法，所以在这种情况下不会产生双重不征税。

政策问题——完全分配规范 由于适用完全分配规范而产生的双重不征税的问题也同样会在抵免法下出现。正如前述，词组“只应由……征税”意味着，第 23 条不被适用。因此，即使一国决定采用抵免法，也会因协定的正当使用而产生双重不征税的情形。⁷⁰

政策问题——资本输入中性和资本输出中性 抵免法作为一种避免双重不征税的措施，可能对各国来说不可行，各国通常根据国内法的规定采用免税法。这是十分重要的，因为第 23B 条的抵免法只规定了一个框架，而把抵免的计算、来源规则、向前结转规定、费用的扣除、亏损的弥补等问题留给缔约国的国内法去处理。

另外，抵免法的使用也可能与具体国家所采取的整体税收和经济政策相冲突。因此，对普遍遵循资本输入中性原则的国家而言，采用抵免法可能不是一个合乎需要的解决方法。

政策问题——与 EC 条约和欧洲经济共同体协议相一致 对欧盟成员国和 EFTA 成员国可能考虑的重要问题是，抵免法可能与欧共体的忠诚性原则、⁷¹协定自由的目标、正常竞争条件相背离，Terra 和 Wattel 指出了其中的原因⁷²，这些原因如下：

- 如果居住地国的税收水平高于来源地国的税收水平，抵免法会使得来源地国的国民税收待遇毫无意义。

- 抵免法使得采用抵免法的居住地国利用内部市场利益的机会受到限制。
- 抵免法使得采抵免法的国家的国民经济缺乏正常的和公平的竞争政策。

协定的谈签者可能会认为，抵免法会阻碍向另一欧共同体成员国投资、提供服务、从事劳务活动。⁷³

在协定中采用抵免法来避免双重不征税的缔约国还应考虑到，欧洲法院已经承认，一

号，第 45-50 页中的第 49 页。

⁶⁸ 见 Rust，上注 42，第 123-124 页。

⁶⁹ 见第 26 条的注释第 9 段。

⁷⁰ 见 Rust，上注 42，第 146 页。

⁷¹ 共同体忠诚性原则体现在 EC 条约第 10 条和 EEA 协议第 3 条。

⁷² Ben J. M. Terra 和 Peter J. Wattel:《欧洲税法》第 3 辑 (Kluwer Fiscale en Financiële Uitgevers, Deventer, 2001)，第 164 页。

⁷³ Klaus Vogel:《欧共体应采取什么方法来避免双重征税？》，《国际财政文献会报》2002，第 56 卷，第 4-10 页中的第 10 页。

成员国的低税不能使另一成员国提供的非优惠待遇成为正当。例如，在 *Eurowings* 案中，⁷⁴ 欧洲法院指出：“补偿性的税收安排会撼动单一市场的基础。”

3、征税义务条款

征税义务条款可以被分为一般条款和特殊条款。一般征税义务条款适用于所有种类的所得，而特殊征税义务条款只适用于特定种类的所得。

在 1996 年 9 月 23 日《北约国家关于所得和财产避免双重征税的协定》第 26.2 条中有一般征税义务条款。这一条款规定，如果部分所得根据协定应只在来源地国征税，但是由于来源地国国内法的规定在来源地国没有被征税，那么居住地国有权对部分所得征税。如果在来源地国所得已被征税，居住地国也有税收权，但是只能用于决定其他所得的累进税率。

OECD 范本及其注释中规定的征税义务条款的作用与上述条款的作用有所不同。有些需要为了居住地国的协定利益在来源地国征税，而另一些需要为了来源地国的协定利益在居住地国征税。

实施的后果

解释问题 在实施征税义务条款之前，缔约国应该考虑根据 OECD 范本第 4(1) 条（“负有纳税义务”）被认为是居民的规定与征税义务条款之间的联系。

例如，为了来源地国的协定利益而需在居住地国纳税的征税义务条款，如果以与第 4(1) 条的“负有纳税义务”的术语同样的方式对该条款进行解释，那么该条款本身可能不含有利用协定利益的其他要求，因为同样的要求已经包含在第 4(1) 条了。

当考虑是否在协定中加入征税义务条款时，缔约国应当决定为满足征税义务条款的条件而必须的税收水平。这意味着，缔约国应当明白，如果税款金额在协定的规定范围之内，那么征税义务条款是不起作用的。⁷⁵

另一要决定的问题是，征税义务条款的适用是否要求税款已被实际征收、已付或者应付，或者因税收补贴或亏损的抵补而造成的不征税是否意味着这些所得“负有纳税义务”。⁷⁶

税收法院如何解决这些问题呢？作者以德国联邦税收法院 1993 年的观点为例：“来源地国只要遵守其他成员国的税法，就有足够的理由征税。”⁷⁷ 在衡量是否可征税时必须考虑所得额，而税收是否已经被支付是没有多大关系的。“对这一条款的解释不应广义到要求来源地国已经实际征收了税款。”⁷⁸

政策问题 协定谈签者应该考虑的是，是实施一般的征税义务条款，还是实施协定中一个或几个特殊征税义务条款。在此，协定谈签者可能会认识到，OECD 范本未对正常国际关系规定一般条款，而只规定了适用于导管公司的条款。⁷⁹

另外，如果在第 23 条中加入一般征税义务条款，就不会有完全分配规范（“只应由……征税”）的适用，由适用这一规定而导致的双重不征税就能够避免。⁸⁰

一般而言，征税义务条款能够解决因任何原因引起的双重不征税。因此，缔约国应当考虑的是，是否有必要把征税义务条款的适用仅限于因特定原因引起的双重不征税的场合。例如，正如 OECD 建议的那样，缔约国可能想使一般征税义务条款仅适用于滥用协定的场

⁷⁴ *Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, C-294/97, 1999 年 10 月 26 日，欧洲法院。

⁷⁵ Marjaana Helminen:《芬兰的避免双重不征税》，出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》(Linde Verlag, 维也纳, 2003)，第 83 页。

⁷⁶ 见 Rust, 上注 42, 第 130 页。

⁷⁷ 见 Marc Lampe:《晚近税收协定中的一般征税义务条款》，《国际财政文献会报》1999, 第 39 卷, 第 4/5 号, 第 183-189 页中的第 188 页。

⁷⁸ 见 Lampe, 上注 78, 第 188 页。

⁷⁹ 见 1992 年第 1 款注释的第 15 段。

⁸⁰ 见 Rust, 上注 42, 第 134 页。

合。

征纳问题 协定的谈签者应该分析征税义务条款和程序问题之间的关系。因此，有必要考虑建立抵付制度以应对由于征税时间的不同而推迟的税款支付。

建立类似的抵付制度的需求在税款估定程序中也可能出现。在这种情况下，一开始并不需要支付税款，但在国内税务部门做最终税款估定时，就会发生支付义务。

在考虑实施征税义务条款时，缔约国还应认识到，税收协定不能解决所得的分配、费用的扣除或者纳税的时间等问题。因此，如在协定中加入这一条款，缔约国便失去了协定的主要好处，即享受协定利益的成员国通常不必去调查另一国的实际征税情况。而征税义务条款的适用与此不同，因为为了享受协定利益，必须弄清楚诸如谁来分配所得、什么时候征税等问题。

为了解决这些问题，缔约国不得不将相互协商程序或者情报交换程序与征税义务条款一起适用。Alexander Rust 认为：“根据 OECD 范本及其注释的规定，德国应将应税而未税的所得情况通知另一国。只有在交换情报之后仍然未被征税的所得，德国才可根据征税义务条款征税。”⁸¹

第 1 条的注释第 26.1 段建议采用另一种方法，此方法涉及对汇款征税的一般征税义务条款。在该段中，OECD 建议，如果在一缔约国取得所得的时间和在另一缔约国纳税的时间间隔相当长，可以修改征税义务条款本身来解决可能产生的困难。OECD 建议在征税义务条款中具体规定，只在所涉所得在某一特定期间内在另一缔约国被征税时，首先提及的国家才有权享受协定利益。

4、共同解释

作者认为，缔约国采取对协定术语的共同解释可以产生避免双重不征税的效果。

可以在如下方面发现对协定术语的共同解释：OECD 范本本身（如定义）、注释（如“按照本协定的规定可以在缔约国另一方征税”，第 23 条）、适用相互协商程序而产生的结果，这些问题将在下文中进行讨论。

实施的后果

政策问题 税收协定只在双方缔约国以一致的方式适用和解释时才有效。协定术语的共同解释可以产生如下效果：减少与识别冲突有关的问题、预防由于国内法的改变而产生的双重不征税。⁸²例如，由于国内法的规定而产生的识别冲突可能会导致双重不征税，而缔约国解释协定条款时，会认为各国都不得行使税收权。

但是，共同协定术语的使用总是有限的。为了使协定发挥作用，需要参照缔约国的国内法。学者们也认为，自动解释“确实是一种理想的解决方法，最具国际性的一种解决办法，但不幸的是，这又经常是不可行的一种方法。……因此，如果不至少在某种程度上参照国内法我们就无法解决问题，所以才有了第 3（2）条的规定。”⁸³

共同解释可以为两国的纳税人提供确定性。例如，对于想在来源地国投资的居住地国的纳税人来说，对协定本身的共同解释便于纳税人预测来源地国是如何适用协定的，这样一来，纳税人可以更容易地预测在来源地国要缴纳的实际税款。

就此而言，我们注意到，第 7 条第 2 段的注释承认，为了避免双重不征税，在分配常设机构的利润时，缔约国有必要达成相应的分配标准。

⁸¹ 见 Rust，上注 42，第 131-132 页。

⁸² Michael Lang:《OECD 税收协定范本在合伙企业中的适用》，OECD 财政事务委员会提交的批判性报告（Kluwer，海牙，2000），第 41 页。

⁸³ 国际财政协会：《税收协定的解释》，《国际财政文献会报》1986，第 40 卷，第 2 号，第 75-85 页中的第 79 页。

使用共同解释作为预防双重不征税的措施也可能产生消极的后果。

缔约国达成的具体解释可能会使协定无法发挥其动态处理双重不征税问题的作用。例如，肆后国内法的变化可能不再与协定条款的共同解释相一致，后者把税收分配给其中一个国家，即所得是在该国纳税。因此，肆后国内法的变化可能产生国内法和协定不配比的问题，纳税人可能利用这样的规定来达到对所得的双重不征税。

征纳问题 共同解释的方法可能产生征纳问题。这可能源于这样的事实：每个协定都规定一个独立的税收制度，有其自己的定义和术语。结果，一国签定了多少个税收协定，就可能有多少个“税收制度”。因此，每次税务部门在每一个具体的协定下都会面对一个具体的国际税收问题，他们需要调查具体的协定采用的解释和定义。另外，还会产生如下问题，国内法有一种解释或定义，而协定有另外一种解释和定义。

这些问题可以通过使用多边协定得以避免。但是，多边协定的使用可能产生另外的问题，这些问题超出了本文研究的范围。

5、相互协商程序

第 25（3）条第一句所谈及的相互协商程序可以被认为是用来避免双重不征税的措施。第 25（3）条的文字没有明确说明，缔约方可以使用相互协商程序来处理双重不征税的问题。但是，第 7 条的注释第 2 段承认，税务当局应该达成一致的解决双重不征税问题的方法，在恰当的时候，使用第 25 条规定的相互协商程序来取代单边解释。

这一措施也可以与其他措施结合使用。如相互协商程序可以与征税义务条款结合使用。实际上，在真正的协定中已经采纳了这类规定。例如，在 1997 年 10 月 1 日签署的澳大利亚和斯洛文尼亚关于所得和资本的税收协定第 24（1）（d）条中就有这样的规定。⁸⁴

实施的后果

政策问题 相互协商程序可以做为解决双重不征税问题的措施，而不必修改税收协定本身。这可能对协定的解释有着普遍的影响。

在大多数国家，相互协商不对法院有约束力，因此也就不对纳税人有约束力。约束力的缺乏可能意味着，相互协商程序在这些国家不是防止双重不征税的有效措施。⁸⁵

但是，在有些国家情况有所不同。挪威就是一个例子。对解释问题达成的协议也约束挪威法院，且与协定本身的约束力一样。其根本原因是，挪威议会（立法机构）和国王将权限授予给了财政部，财政部因此成为有权部门。⁸⁶

征纳问题 相互协商程序的征纳问题是，有关当局没有法律义务达成共同解释来作为启动该程序的结果。他们只是有义务“尽力”解决困难。⁸⁷

相互协商程序的另一问题是，程序可能是极其费时的，结果也不总是被公布。因此，在结果不公布的情况下，纳税人就不能利用有权部门达成的结果来预测他们的税收处境。

6、纳税义务

前面第二部分描述的对纳税义务规定的新解释只限于税收直流合伙企业产生的所得，可以被看成是避免双重不征税的措施。

⁸⁴ Judith Herdin & Michael Schilcher:《澳大利亚的避免双重不征税》，出自 Michael Lang 主编的《避免双重不征税》（Linde Verlag, 维也纳, 2003），第 24 页。

⁸⁵ 见 Vogel 和 Prokisch, 上注 49, 第 70-71 页。

⁸⁶ Arvid Aage Skaar:《挪威对课题 I 的分报告：双重征税协定的解释》，见国际财政协会, Cahiers de droit fiscal international, 第 1.28a 卷（Kluwer, Florence, 1993），第 503 页。

⁸⁷ 见 Vogel, 上注 23, 第 1378 页。

实施的后果

解释问题 学者们对于新解释是否是永久解释并未达成一致。⁸⁸这一不确定性对于以 OECD 范本为蓝本的现有协定和新协定有影响。

对于新协定而言, 决定新解释的原则是否可以扩展至除合伙企业所得以外的其他种类的所得, 是很重要的。根据合伙企业报告第 1 段, 委员会承认, 在报告中讨论的许多原则也可以适用于其他的非公司实体, 在该篇报告中, 委员会也因此打算审查 OECD 范本在其他实体中的适用。

愿意将合伙企业报告中的方法扩展至除合伙企业外的其他税收直流实体的缔约国, 可考虑在协定中加入以 US 范本第 4 (1) (d) 条为模式的一个条款,⁸⁹将这一措施也适用于其他的税收直流实体, 如信托。

一些学者把对 OECD 范本第 1 条和第 4 条的新解释看成是对税收直流企业的合伙人施加的征税义务要求。⁹⁰作者不同意这一观点; 但是, 作者认为可从这一解释中推出相关标准, 即合伙企业的所得是否必须纳税。

这一解释可以从合伙企业报告第 53 段推知, 该段指出, 如果居住地国对股息免税, 或者居住国在所得可归属于固定基地时采用免税法做为避免双重征税的方法而没有对该笔所得征税, 那么合伙人仍必须对最终转给自己的所得负有纳税义务。

政策问题 税收协定的谈签者还应该考虑这一措施和 OECD 范本第 24 (3) 条的非歧视原则的关系。后一规定可能的结果是, 即使对某一所得没有纳税义务, 税收直流合伙企业也可能要求享受 OECD 范本的利益。对欧共体条约和 EEA 协定中的基本自由原则的适用也可能产生同样的结果。⁹¹因此, 这些原则的使用可能意味着这一措施是没有什么效果的。

征纳问题 新的解释可能产生征纳问题。实际上, 这一解释意味着, 来源地国失去了只在抽象意义上适用协定的好处, 而必须调查在居住地国的实际税收情况。为了弄清在居住地国的税收情况, 必须采取另外的措施, 如情报交换程序。合伙企业的合伙人可能会对这样的情况不太满意, 因为这样一来, 它将无法享受协定利益, 除非来源地国能够收集到关于税收待遇的足够的证据。

(三) 避免双重不征税的非独立措施

这一部分分析的措施需要另一措施的配套实施, 才能预防或解决双重不征税问题。作者列出了下面要详细讨论的非独立措施:

- ◆ 转换条款;
- ◆ 情报交换程序。

1、转换条款

转换条款规定, 如果来源地国不能行使其税收权, 那么居住地国可从免税法转向采用抵免法。转换条款表现在第 23A (2) 条、OECD 范本第 23 条、第 13 (4) 条和第 17 条的注释中。

实施的后果

因为转换条款规定了抵免法的适用, 税收协定的谈签者应该考虑实施抵免法的所有后果。下面, 作者将着重说明与转换条款有关的特殊问题。

政策问题 实施转换条款的主要好处是, 转而采用抵免法可能并不代表对免税法下主要税收政策的根本违反, 因为转换只局限于某些种类的所得。因此, 采取资本输入中性原则

⁸⁸ 见 Lang, 上注 83, 第 33-34 页。

⁸⁹ 1996 年美国所得税协定范本。

⁹⁰ 见 Lang, 上注 6, 第 88 页。

⁹¹ 见 Lang, 上注 83, 第 35 页。

的国家可能会把这一类条款看成是可行的妥协,一方面,可以使其保留其税收政策的主要特征,同时又可以防止某些形式的双重不征税。

征纳问题 缔约国不仅可以在协定谈判期间,也可以在稍后来源地国国内法发生肆后改变的阶段采取这一措施。与第 23(B) 条的避免双重征税的主要措施相比,转换条款使缔约国具有一定的灵活性,而不需对协定的条款做重大改变。

2、情报交换程序

OECD 范本第 26 条规定的情报交换程序可以被看成是处理双重征税问题的一个措施。来源地国和居住地国可以使用情报交换程序来避免双重不征税。

第 26 条规定了适用协定条款和适用国内法的三种类型的情报交换程序。这些分类规定在第 26 条的注释第 9 段中,可分为依申请的情报交换、自动的情报交换、自发的情报交换。

另外,OECD 范本第 2(4) 条规定了缔约国国内法发生重大变化时的自动情报交换。由于国内法的肆后改变可能是产生双重不征税的一个原因,所以在各国税法发生改变时互相通知是防止潜在的双重不征税的一种方式。

实施的后果

解释问题 第 26 条没有对可以用来交换的情报进行严格限制。根据 Vogel 的观点,术语情报即包括事实也包括法律关系。可用来交换的情报不受限于术语“情报”的定义,而只受限于为适用协定或适用国内法所必需的信息。⁹²

政策问题 就作者看来,情报交换条款的特征表明,它们预防双重不征税的作用是有限的。原因是,情报交换程序是一个非独立的措施,只能指出双重不征税的原因,而本身却不能解决这一问题。

五、结论

1、由于对协定的正当使用而产生的双重不征税可以被划分为四种不同的种类:根据国内法产生的双重免税、根据协定产生的双重免税、协定规定和国内法的交叉作用、识别冲突。

2、OECD 范本的主要目的是通过扫除诸如国际法律性双重征税的障碍来促进商品和服务的交换、资本和人员的自由流动。作者支持这样的观点,即双重不征税是此类障碍之一,消除双重不征税是 OECD 范本的主要目的。

3、与 OECD 范本类似的是,UN 范本也把通过扫除诸如国际法律性双重征税的障碍来促进商品和服务的交换、资本和人员的自由流动作为主要目的。但是,与 OECD 范本不同的是,UN 范本强调促进外国投资大规模流向发展中国家,从而使得税收收入从发达国家转移至发展中国家。

4、避免双重不征税可以被看成是 OECD 范本第 1 条、第 4 条、第 23A(1) 条、第 23A(2) 条、第 23A(4) 条和第 25 条的目的。因此,作者得出结论,正如其注释所解释的那样,避免双重不征税的目的在 OECD 范本中只有一定程度的体现。

5、解释不能超出协定术语所表达的或所必然隐含的含义,因此,缔约国在决定履行协定时必须承担其文字所产生的后果。

6、如果协定条款的适用限制了某一缔约国的税收权,该国就不能征税,禁止该国使用协定正文中没有明确反映的其他手段来抵消这一限制。作者认为,当另一国不使用协定授予它的税收权时,一国有收回其税收权的可能性。

7、按照作者的上述分析,协定的目的解释不是最有效的解决双重不征税的方法。因此,缔约国应该在协定中规定恰当的既可以防止又可以解决双重不征税的具体措施。

8、在分析各种措施时分析了独立和非独立措施之间的区别。避免双重不征税的非独立

⁹² 见 Vogel, 上注 23, 第 1405-1406 页。

措施需要另一措施的配套实施。独立措施本身就能够避免双重不征税。

9、不采用第 23A（1）条和第 23A（4）条的免税法可以避免双重不征税。但是，这些措施不能避免由于完全分配规范的适用而导致的双重不征税。另外，由于第 23A（1）条下的措施没有明确反映在协定的正文中，所以这一新的解释能否适用于现有的协定是不确定的。

10、与免税法类似的是，抵免法不能避免由于完全分配规范的适用而导致的双重不征税。但是，抵免法不具有 OECD 范本第 23A（1）条的新解释所具有的不确定性。另一方面，由于本文所说的原因，从欧共体法的角度来看，这一措施可能是有问题的。

11、与不采用免税法和抵免法相比，征税义务条款也可以避免由完全分配规范的适用而导致的双重不征税。与抵免法相比，协定的谈签者，可能会优先适用征税义务条款，因为它不具有与欧共体法的一致性有关的不确定性，可以在个案的基础上实施。

12、第 25（3）条的相互协商程序，第一句可以避免双重不征税。这一措施是灵活的，因为不需要修改协定就可以防止双重不征税。

13、第 4（1）条中的“纳税义务”的新解释的范围有限，因为只适用于合伙企业所得。

14、情报交换和转换条款作为避免双重不征税的措施具有有限的重要性，因为它们需要与其他措施配套实施，才可能避免双重不征税。

译者单位：安徽财经大学法学院

邮政编码：233030